

بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به هنگام گزارش حسابداری

دکتر موسی بزرگ‌اصل*

حسین رجب‌دُری**

منوچهر خرمین***

چکیده

با توجه به اهمیت صورت‌های مالی و نقش و ارزش اطلاعات برای تصمیم‌گیرندگان و سرمایه‌گذاران، لازم است گزارش حسابداری شرکت‌ها از ویژگی به هنگام بودن برخوردار باشد تا بتوان به اطلاعات ارائه شده اتکا نمود. هدف این پژوهش، بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به هنگام گزارش حسابداری است. در این زمینه، تأثیر سه دسته عوامل مرتبط با حسابداری مستقل، راهبری شرکتی و کمیته حسابداری بر تأخیر در گزارش حسابداری مورد آزمون تجربی قرار گرفت. همچنین، پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و رویکرد آن پس‌رویدادی است. دوره زمانی مطالعه نیز شامل سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ و نمونه برگزیده متشکل از ۱۱۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. فرضیه‌های پژوهش در قالب رگرسیون چندمتغیره در نرم‌افزار Eviews نسخه ۹ مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که بین ویژگی‌های اندازه مؤسسه حسابداری،

* دانشیار حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

** دانشجوی دکتری حسابداری و عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی،

بندرعباس، ایران.

*** دانشجوی دکتری حسابداری و عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی،

بندرعباس، ایران

نویسنده مسئول مقاله: حسین رجب‌دُری (Email:Hosrado@gmail.com)

تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۱/۸

تاریخ دریافت: ۹۶/۶/۲۹

نوع اظهارنظر حسابرس، ریسک گزارش دهی، تعداد بندهای گزارش حسابرسی و اندازه هیئت مدیره با تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، بین تمرکز مالکیت و تخصص اعضای کمیته حسابرسی با تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه منفی و معناداری برقرار است. با توجه به یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود در راستای افزایش ویژگی‌های کیفی اطلاعات، توجه بیشتری به عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی شود.

واژه‌های کلیدی: تأخیر در گزارش حسابرسی، افشای اطلاعات، کمیته حسابرسی، راهبری شرکتی.

مقدمه

صورت‌های مالی حسابرسی شده، یکی از منابع قابل اتکای اطلاعات برای استفاده کنندگان محسوب می‌شوند، اما این اطلاعات زمانی می‌تواند به وسیله استفاده کنندگان مورد استفاده قرار گیرد که ویژگی‌های کیفی مربوط، از جمله به موقع بودن را دارا باشد. اطلاعات مالی، نسبت به گذشت زمان بسیار حساس و با مرور زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم‌گیری‌ها از دست می‌دهد (مهدوی و حسینی‌نیا، ۱۳۹۴). بر اساس استانداردهای حسابداری ایران، چنانچه صورت‌های مالی ظرف مدت معقولی بعد از تاریخ ترازنامه در اختیار استفاده کنندگان قرار نگیرد، مفید بودن آن کاهش می‌یابد. به موقع بودن گزارش حسابرسی نیز بر قابلیت اطمینان اطلاعات حسابداری تأثیر دارد. در نتیجه، هرچه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی کوتاه‌تر باشد، ارزش اطلاعاتی آن بیشتر می‌شود (بدری و علی‌خانی، ۱۳۸۵). از دیدگاه اوسوانصح و لونتیس^۱ (۲۰۰۶)، افشای به موقع گزارش حسابرسی در تفاوت بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش مالی تجلی می‌یابد که در حسابداری و حسابرسی به این تفاوت «تأخیر در گزارش حسابرسی» گفته می‌شود. همچنین، تاریخ انتشار، به گونه معمول تاریخ امضای گزارش حسابرسی مستقل در نظر گرفته می‌شود، زیرا شرکت‌ها خواهند

توانست پس از تأیید حسابرس، گزارش سالیانه خود را منتشر کنند (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷).

هدف اصلی این پژوهش، بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به هنگام گزارش حسابداری است. در نتیجه، می‌توان سؤال پژوهش را بدین صورت مطرح نمود که هر یک از عوامل ذکر شده، تا چه حد بر ایجاد تأخیر در گزارش حسابداری تأثیر دارد؟ همچنین، با توجه به اهمیت کاهش تأخیر در گزارش حسابداری بر مربوط بودن اطلاعات، تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و همچنین کارایی بازار، ضروری است که این موضوع مورد بررسی و آزمون تجربی قرار گیرد. افزون بر آن، بهره‌گیری از متغیرهایی که تاکنون توسط پژوهشگران قبلی مورد آزمون قرار نگرفته و استفاده از یک الگوی رگرسیونی جامع برای درک دقیق‌تر اثر متغیرهای مورد بررسی بر تأخیر گزارش حسابداری، از جنبه‌های نوآوری این پژوهش است.

در ادامه، ابتدا مبانی نظری بیان شده و سپس پیشینه پژوهش ارائه شده است. پس از آن نیز به ترتیب فرضیه‌های پژوهش، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری آورده شده است.

مبانی نظری

درک عوامل مؤثر بر تأخیر در گزارش حسابداری دارای اهمیت فزاینده‌ای است، زیرا به گونه‌ی مستقیم بر به موقع بودن گزارش‌های مالی به عنوان یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی صورت‌های مالی اثر می‌گذارد (کارسلا و کاپلان^۳، ۱۹۹۱). نظر به این اهمیت افشای به موقع اطلاعات، عوامل تعیین‌کننده آن، اهمیت زیادی در پژوهش‌های حسابداری و مالی پیدا کرده است (لونتیس و همکاران^۴، ۲۰۰۵؛ اترج و همکاران^۵، ۲۰۰۶؛ عقیفی^۶، ۲۰۰۹). همچنین، پیرو فسادهای مالی بین‌المللی اخیر، ویژگی‌های مدیریتی شرکت، عامل مهمی برای توضیح افشای به موقع اطلاعات محسوب می‌شود (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷). لذا، بسیار ضروری است که علل نهفته تأخیر در ارائه گزارش حسابداری شناسایی شود (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵). کارایی بورس نیز ارتباط تنگاتنگی با اطلاعات موجود در بازار و

انعکاس به موقع و سریع اطلاعات بر روی قیمت‌های اوراق بهادار دارد (رضایی دولت‌آبادی و همکاران، ۱۳۹۳ الف). در مقابل، یکی از دلایل اصلی عنوان شده از سوی شرکت‌ها برای تأخیر در ارائه صورت‌های مالی سالانه، نیاز به انجام خدمات حسابرسی است. به عبارت دیگر، طولانی شدن زمان انتشار صورت‌های مالی و طولانی شدن عملیات حسابرسی در هم پیچیده شده و به صورت مترادف در ادبیات گزارشگری مالی به کار برده می‌شود (ورمرت و همکاران^۷، ۱۹۹۷).

این پژوهش به بررسی تأثیر سه دسته از عوامل: ۱- مرتبط با حسابرس مستقل، ۲- مرتبط با راهبری شرکتی و ۳- مرتبط با کمیته حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی (ARL) می‌پردازد. عوامل مرتبط با حسابرس مستقل شامل متغیرهای: اندازه حسابرس (AudT)، اظهارنظر مشروط حسابرس (AudO)، ریسک گزارش‌دهی (RRisk) و تعداد بندهای گزارش حسابرسی (Remark) است. عوامل مرتبط با راهبری شرکتی نیز شامل متغیرهای: تمرکز مالکیت (OWC)، اندازه هیئت‌مدیره (BSize) و استقلال هیئت‌مدیره (BInd) است. همچنین، عوامل مرتبط با کمیته حسابرسی شامل متغیرهای: استقلال کمیته حسابرسی (Indaud) و تخصص اعضای کمیته حسابرسی (Audacc) است.

متغیرهای مربوط به حسابرس مستقل

اندازه مؤسسه حسابرسی

شرکت‌های بزرگ حسابرسی، در حالت کلی توانایی فنی و تخصص لازم برای انجام مأموریت حسابرسی و برطرف کردن نیازهای مشتریان را در کوتاه‌مدت، دارند. در نتیجه، این انتظار وجود دارد که شرکت‌های بزرگ حسابرسی، خدمات با کیفیت‌تر و سریع‌تری ارائه دهند تا بتوانند خود را از سایر شرکت‌های حسابرسی متمایز نموده و مشتریان بیشتری داشته باشند (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷). اما بامبر و همکاران^۸ (۱۹۹۳) معتقدند رویکرد حسابرسی ساختارمندی که توسط شرکت‌های حسابرسی بزرگ به کار می‌رود، منجر به تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. در نتیجه، شواهد تجربی حول رابطه بین اندازه حسابرس و تأخیر در گزارش حسابرسی هماهنگ نیست. جگی و تسوی^۹ (۱۹۹۹) نیز

دریافتند که رابطه مستقیم و معناداری بین تأخیر در گزارش حسابرسی و اندازه حسابرس وجود دارد. در مقابل، لونتیس و همکاران (۲۰۰۵) در پژوهش خود دریافتند که استفاده از شرکت‌های بزرگ، باعث کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود.

اظهارنظر مشروط حسابرس

پیشینه مرتبط با عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارش حسابرسی نشان می‌دهد که تأخیر در گزارش حسابرسی، تابعی صعودی از تعداد قیود و محدودیت‌های موجود در گزارش حسابرسی است (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵؛ اسپاتیس^۱، ۲۰۰۳). در این زمینه، هنگامی که حسابرس یک ناهنجاری را در گزارش‌های مالی مشاهده کند، باید آن را در گزارش خود ذکر کند، اما پیش از این کار، وی باید با مدیریت شرکت مربوط مذاکره کند تا اقدام‌های اصلاحی متناسب انجام شده و گستره آزمون‌های حسابرسی را بیشتر کند تا بتواند شواهد حسابرسی بیشتری در ارتباط با این خطاها جمع‌آوری کند و خود را از دعاوی قضایی احتمالی مصون دارد (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷). در نتیجه، ضمن اینکه بروز این مسئله زمان‌بر خواهد بود، حسابرس نیز برای یافتن دیگر موارد مشابه احتمالی، در ارائه زود هنگام گزارش خود محافظه‌کاری بیشتری به خرج می‌دهد که این مسئله می‌تواند تأخیر در گزارش حسابرسی را افزایش دهد.

ریسک گزارش‌دهی

ساختار ترازنامه و سیاست گزارش‌دهی شرکت می‌تواند تأثیر زیادی روی تأخیر در گزارش حسابرسی داشته باشد. لذا، اگر نسبت موجودی کالا و بدهی‌ها به کل دارایی‌ها زیاد باشد، حسابرس در هنگام حسابرسی و بررسی آنها، با دشواری‌های بیشتری مواجه می‌شود که این مسئله بر تأخیر گزارش حسابرسی مؤثر است. همچنین، شرکت‌هایی که دارایی‌های زیادی دارند از حسابرس می‌خواهند در پایان سال آزمون‌های بیشتری انجام دهد که این موضوع نیز موجب تأخیر در گزارش حسابرسی خواهد شد (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷). در نتیجه، انتظار می‌رود که بالا بودن نسبت موجودی کالا و بدهی‌ها به کل دارایی‌ها، موجب تأخیر در گزارش حسابرسی شود.

تعداد بندهای گزارش حسابرسی

تعداد بندهای گزارش حسابرسی بر این نکته تأکید دارد که هرچه تعداد آنها در گزارش حسابرسی بیشتر باشد، این موضوع به عنوان یک خبر بد تلقی شده و مدیر از انتشار به موقع صورت‌های مالی حسابرسی شده اجتناب می‌نماید (بنی‌مهد و بهاری، ۱۳۹۳). لذا حسابرسی ممکن است رویکردی اتخاذ نماید تا اطمینان حاصل شود که ناهنجاری قابل توجهی وجود ندارد. در نتیجه، این تلاش بیشتر، تأثیر مستقیمی بر زمان حسابرسی دارد (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷).

متغیرهای مربوط به راهبری شرکتی

تمرکز مالکیت

گزارش سالیانه حسابرسی شده منبع اصلی و شاید تنها منبع اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران است (رافورانی^{۱۱}، ۱۹۹۵). سرمایه‌گذاران برای این که بتوانند در ارتباط با تخصیص منابع خود تصمیم بگیرند و عدم تقارن اطلاعات منابع را کاهش دهند، باید به موقع از درآمدها و گزارش‌های مرتبط با آن، با خبر شوند. بنا بر نظریه نمایندگی، تضادهای احتمالی در منافع مدیریت و سهامداران در شرکت‌هایی که پراکندگی مالکیت بالایی دارند، بیشتر است. زیرا سرمایه‌گذارانی که مالک درصد کوچکی از سهام هستند، قدرت کمتری برای نفوذ در تصمیم‌های مدیریت دارند (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷). در نتیجه، با کاهش پراکندگی مالکیت و حرکت به سمت تمرکز مالکیت، سرمایه‌گذارانی که مالک درصد کوچکی از سهام هستند، قدرت بیشتری برای نفوذ در تصمیم‌های مدیریت خواهند داشت. همچنین، سهامداران به گزارش‌های مالی حسابرسی شده متکی هستند و در صورتی که پراکندگی مالکیت بیشتر شده و قدرت نفوذ سرمایه‌گذاران کاهش یابد، حسابرسان بیشتر در معرض ریسک هستند و این موضوع احتمال دعاوی قضایی و ریسک‌های مربوط به کسب و کار را برای آنها افزایش می‌دهد (جگی و تسوی، ۱۹۹۹). لذا انتظار می‌رود که تأخیر در گزارش حسابرسی تابعی صعودی از پراکندگی مالکیت باشد. پژوهش‌های صورت گرفته در این زمینه نیز گویای این مدعا است (جگی و تسوی،

۱۹۹۹؛ لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵؛ حیب و بهوئیان^{۱۲}، ۲۰۱۱). در مقابل، می‌توان دریافت که اگر تمرکز مالکیت بیشتر شده و قدرت نفوذ سرمایه‌گذاران افزایش یابد، حساب‌رسان کمتر در معرض ریسک خواهند بود. در نتیجه، این انتظار وجود دارد که با افزایش تمرکز مالکیت، تأخیر در گزارش حسابرسی کاهش یابد. در این زمینه، عقیفی (۲۰۰۹) نیز بیان می‌کند که با افزایش تمرکز مالکیت، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد.

اندازه هیئت‌مدیره

در ادبیات مربوط به راهبری شرکتی، اندازه هیئت‌مدیره به عنوان ساز و کار مرتبطی در نظر گرفته می‌شود که می‌تواند شفافیت اطلاعات را از لحاظ اعتبار و نیز افشای به موقع بهبود بخشد. در این زمینه، هیئت‌مدیره‌های بزرگ‌تر مطلوب‌تر هستند، زیرا میزان تخصص و منابع در دسترس شرکت را افزایش می‌دهند (هیدالگو و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۰). در مقابل، آرکی و وازکوئز^{۱۴} (۲۰۰۵) بیان می‌دارند که تعداد محدود اعضای هیئت‌مدیره می‌تواند تبادل افکار بین اعضای هیئت‌مدیره را افزایش داده و انعطاف تصمیم‌گیری را بیشتر کند. همچنین، محمدنور و همکاران^{۱۵} (۲۰۱۰) در پژوهشی دریافتند که رابطه غیرمعناداری بین تأخیر در گزارش حسابرسی و اندازه هیئت‌مدیره وجود دارد. لذا با توجه به وجود اطلاعات متناقض در مورد ارتباط اندازه هیئت‌مدیره و تأخیر در گزارش حسابرسی، این رابطه نیاز به بررسی تجربی دارد.

استقلال هیئت‌مدیره

بنا به عقیده فاما و جنسن^{۱۶} (۱۹۸۳) وجود مدیران مستقل در هیئت‌مدیره می‌تواند تأثیر بسزایی در کارآمدی فعالیت‌های نظارتی هیئت‌مدیره در راستای محدود کردن فرصت‌طلبی مدیران داشته باشد. مدیران مستقل می‌توانند نقشی اساسی در حل مشکل نمایندگی بین مدیران و سهامداران داشته باشند. در نتیجه، هیئت‌مدیره با استقلال بیشتر می‌تواند موانع لازم برای بهبود گزارش‌دهی مالی شرکت را برطرف کند. برای نمونه، سماحه و دحاوی^{۱۷} (۲۰۱۱) بیان می‌دارند که استقلال هیئت‌مدیره، سبب بهبود گزارش‌دهی شرکت می‌شود. لذا، این انتظار وجود دارد که استقلال هیئت‌مدیره به کارایی حسابرسی

کمک کرده و ابزارهای مورد نیاز برای تسریع در روند کار حسابرس را در اختیار وی قرار دهد تا بتواند گزارش خود را با سرعت بیشتری ارائه دهد (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷).

متغیرهای مربوط به کمیته حسابرسی

تخصص

یکی از عوامل مهمی که بیان می‌شود بر شفافیت شرکت تأثیر دارد، فعالیت کمیته حسابرسی است. در گزارش کمیته بلوریون^{۱۸} (۱۹۹۹) آمده که یکی از نقش‌های مهم فعالیت‌های نظارتی هیئت‌مدیره، توسط کمیته حسابرسی ایفا می‌شود. مک‌مولن و راگوناندان^{۱۹} (۱۹۹۶) نیز دریافتند که وجود کمیته حسابرسی از طریق کاهش خطاها و ناهنجاری‌های قابل توجه، به بهبود اطمینان اظهارنامه‌های مالی کمک می‌کند. همچنین، در جلسه کمیته حسابرسی مشکل‌های موجود در فرایند گزارش‌دهی مالی شناسایی می‌شوند (محمدنور و همکاران، ۲۰۱۰). لذا در صورتی که اعضای حاضر تخصص مرتبط داشته باشند، بهتر می‌توانند مشکل‌ها را حل نموده و روند تهیه گزارش حسابرسی را تسریع بخشند. در این زمینه، یافته‌های سولتانان و همکاران^{۲۰} (۲۰۱۴) نیز حاکی از ارتباط منفی و معنادار بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی است. به بیان دیگر، تخصص مالی کمیته حسابرسی باعث کوتاه‌تر شدن تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵).

استقلال

بر اساس تئوری نمایندگی، کمیته حسابرسی با دارا بودن درصد بالاتری از مدیران خارجی در انجام نقش‌ها و مسئولیت‌های خود، کمتر با خطر مواجه می‌شوند (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵). همچنین، سولتانان و همکاران (۲۰۱۴) معتقدند اقدام‌های کمیته حسابرسی با استقلال بیشتر، به احتمال فراوان در راستای کاهش زمان صرف شده برای صدور گزارش حسابرسی است. یافته‌های پژوهش ارتباط منفی و معناداری را بین استقلال کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی نشان داد. در نتیجه، می‌توان دریافت که با افزایش استقلال کمیته حسابرسی، مدت زمان تأخیر در گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد.

پیشینه پژوهش

سجادی و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی مکانیزم‌های راهبری شرکتی بر تأخیر در گزارش حسابرسی پرداخته و دریافته‌اند که در حالت کلی، مکانیزم‌های راهبری شرکتی بر مدت زمان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی مؤثر است.

محمدیان (۱۳۹۲) دریافت که بین تمامی متغیرهای ویژگی‌های حسابداری و حسابرسی صاحب کار، بین مشکلات پیش‌زمینه‌ای، ابهام، اندازه یا بزرگی شرکت و ضعف تیم حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی، ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

حاجیها و رفیعی (۱۳۹۳) در پژوهشی دریافته‌اند که بی‌طرفی و قدمت حسابرسی داخلی، با تأخیر گزارش حسابرسی، رابطه معکوس دارند، اما متغیر اندازه واحد حسابرسی داخلی با این متغیر رابطه معناداری ندارد.

واعظ و احمدی (۱۳۹۳) دریافته‌اند که تجربه حسابرس و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، رابطه منفی و معنادار دارد. همچنین، رابطه مثبت و معناداری بین پیچیدگی حسابرسی شرکت و تعداد بندهای اظهارنظر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی وجود دارد.

رضایی دولت‌آبادی و همکاران (۱۳۹۳ ب) دریافته‌اند که بین اندازه شرکت و دوره امضای حسابرس و همچنین، بین اندازه شرکت و دوره ضمنی، رابطه معنادار و منفی وجود دارد و در نهایت شرکت‌هایی که نسبت بدهی (اهرم مالی) بیشتری دارند، شرکت‌هایی که دارای اخبار خوب هستند و همچنین شرکت‌هایی که تعداد سهامداران عمده آنها بیشتر است، تأخیر بیشتری در انتشار صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده دارند.

پورحیدری و همکاران (۱۳۹۴) دریافته‌اند که بین تخصص حسابرس در صنعت و به موقع بودن گزارش حسابرسی، ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، بین اندازه مؤسسه حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی، ارتباط معناداری وجود ندارد.

دوروده و همکاران (۱۳۹۵) دریافتند که بین جنسیت اعضای کمیته حسابرسی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، اما بین اندازه کمیته حسابرسی و تخصص مالی اعضا با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری برقرار است. **راسخی و آراد (۱۳۹۶)** در پژوهشی دریافتند که حق الزحمه حسابرس، با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه‌ای منفی و معنادار دارد.

حاجیها و رجب‌دُری (۱۳۹۶) دریافتند که بین استقلال کمیته حسابرسی، تخصص اعضای کمیته حسابرسی و اندازه کمیته با سطح نگهداری وجه نقد شرکت، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

مانده و سان^{۲۱} (۲۰۱۱) به بررسی رابطه بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و تغییر حسابرس پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که هر چه تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی افزایش یابد، تغییر حسابرس سیر نزولی پیدا می‌کند.

الخطیب و مارجیب^{۲۲} (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی به موقع بودن گزارش حسابرسی پرداخته و دریافتند که سوددهی، نوع مؤسسه حسابرسی و اندازه شرکت، با به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری دارد، اما اهرم مالی با به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد.

داو و فام^{۲۳} (۲۰۱۴) به بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداخته و دریافتند تخصص حسابرس در صنعت ارتباط مثبت بین تأخیر در گزارش حسابرس و گردش حسابرسی کوتاه را تضعیف می‌کند. **ساماها و خلیف (۲۰۱۷)** در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداخته و دریافتند که ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حسابرس مستقل و همچنین عوامل راهبری شرکتی، سهم بسزایی در زمان ارائه گزارش حسابرسی و به موقع بودن اطلاعات دارد.

بررسی پیشینه پژوهش‌های مرتبط نشان داد، اگرچه پژوهش‌های داخلی و خارجی زیادی به بررسی عوامل مؤثر در تأخیر گزارش حسابرسی پرداخته و به یافته‌های ارزشمندی دست یافته است، اما تاکنون اثر متغیرهایی مانند ریسک گزارش‌دهی، اظهارنظر مشروط حسابرس و تمرکز مالکیت بر تأخیر در گزارش حسابرسی در ایران مورد آزمون تجربی قرار نگرفته است که این مسئله نیازمند بررسی است تا بتوان بر اساس یافته‌ها، برنامه‌ریزی‌های بهتری در این زمینه انجام داد. همچنین، با وارد کردن متغیرهای پژوهش در یک الگو، می‌توان اثر هر یک را به صورت دقیق‌تر مورد ارزیابی قرار داد که این مسئله نیز به دقت یافته‌ها کمک می‌کند.

روش پژوهش

این پژوهش از نوع پژوهش‌های کمی است که در آن از روش علمی ساخت و اثبات تجربی استفاده شده و بر اساس فرضیه‌ها و طرح‌های پژوهشی از قبل تعیین شده، انجام شده است. از این دسته پژوهش‌ها زمانی استفاده می‌شود که معیار اندازه‌گیری داده‌ها کمی است و برای استخراج نتیجه‌ها از روش‌های آماری استفاده می‌شود.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به اهداف، مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های زیر مطرح می‌گردند:

فرضیه اول: بین اندازه مؤسسه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین نظر مشروط حسابرس و تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین ریسک گزارش‌دهی و تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین تعداد بندهای گزارش حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین تمرکز مالکیت و تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه ششم: بین اندازه هیئت مدیره و تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد.

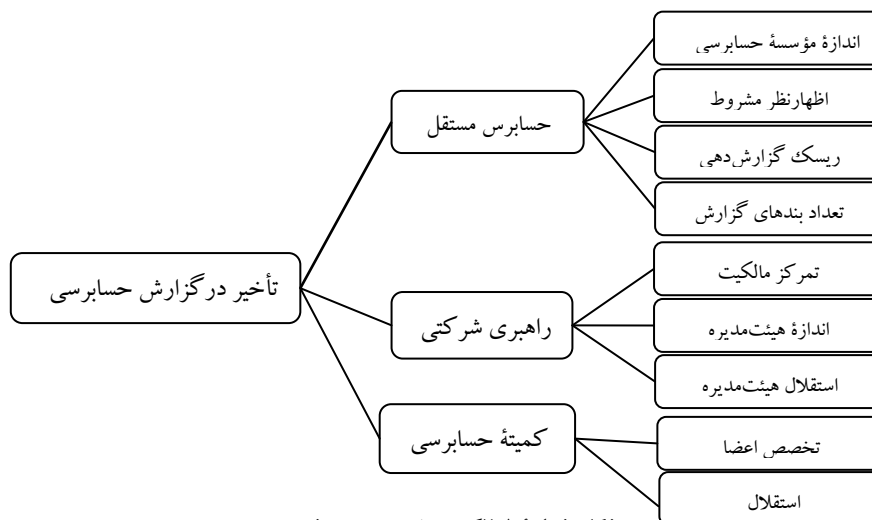
فرضیه هفتم: بین استقلال هیئت مدیره و تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه معکوس و معناداری وجود دارد.

فرضیه هشتم: بین تخصص اعضای کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

فرضیه نهم: بین استقلال کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

الگوی پژوهش

شکل شماره ۱ الگوی مفهومی پژوهش را نشان می دهد:



شکل شماره ۱. الگوی مفهومی پژوهش

متغیرهای پژوهش

در این پژوهش از سه دسته متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی استفاده شد. متغیرهای مستقل پژوهش شامل متغیرهای مربوط به حسابرس مستقل (اندازه مؤسسه حسابرسی، اظهارنظر مشروط حسابرس، ریسک گزارش دهی و تعداد بندهای گزارش حسابرسی)، متغیرهای مربوط به راهبری شرکتی (تمرکز مالکیت، اندازه هیئت مدیره و استقلال هیئت مدیره) و متغیرهای مربوط به کمیته حسابرسی (استقلال کمیته حسابرسی و تخصص اعضای کمیته حسابرسی) است. همچنین، متغیر وابسته پژوهش تأخیر در گزارش حسابرسی است. متغیرهای کنترلی پژوهش نیز شامل اندازه شرکت، اهرم مالی شرکت و بازده دارایی‌ها است.

متغیرهای مستقل

متغیرهای مربوط به حسابرس مستقل

اندازه مؤسسه حسابرسی: در بیشتر پژوهش‌های انجام شده در ایران، سازمان حسابرسی به عنوان مؤسسه حسابرسی بزرگ و سایر مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس، به عنوان مؤسسه‌های کوچک در نظر گرفته شده است. در نتیجه، چنانچه سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس شرکت باشد، متغیر یک و در غیر این صورت متغیر صفر در نظر گرفته شد.

اظهارنظر مشروط حسابرس: اگر نظر حسابرس مشروط باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر صفر در نظر گرفته شد (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷).

ریسک گزارش دهی: ریسک گزارش دهی، برابر با نسبت موجودی کالا و حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها تعریف شد (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷).

تعداد بندهای گزارش حسابرسی: شامل تعداد بندهای گزارش حسابرسی (به غیر از بندهای مقدمه، مسئولیت مدیریت و مسئولیت حسابرس) قبل از بند اظهارنظر در گزارش‌های حسابرسی است.

متغیرهای مربوط به راهبری شرکتی

تمرکز مالکیت: برای محاسبه تمرکز مالکیت از شاخص هر فیندال- هیرشمن^{۲۴} استفاده شد. شاخص هر فیندال- هیرشمن از جمع توان دوم سهم بازار تمامی بنگاه‌های فعال در صنعت به صورت رابطه ۱ به دست می‌آید (چن و دهینسیری^{۲۵}، ۲۰۰۹).

$$HHI = \sum_{i=1}^k S_i^2 \quad (1)$$

که در این رابطه:

K = تعداد بنگاه‌های فعال در بازار،

S_i = سهم بازار شرکت i که به وسیله رابطه ۲ به دست می‌آید.

$$S_i = X_j / \sum_{i=1}^n X_j \quad (2)$$

که در این رابطه، فروش شرکت J و 1 نشان دهنده نوع صنعت است.

لازم به ذکر است که این شاخص هر چه بزرگتر باشد، نشان‌دهنده تمرکز بیشتر است.

اندازه هیئت‌مدیره: اندازه هیئت‌مدیره توسط تعداد اعضای هیئت‌مدیره نشان داده می‌شود.

استقلال هیئت‌مدیره: استقلال هیئت‌مدیره توسط درصد مدیران مستقل در هیئت‌مدیره نشان

داده می‌شود.

متغیرهای مربوط به کمیته حسابرسی

استقلال کمیته حسابرسی: استقلال کمیته حسابرسی یک متغیر دو ارزشی صفر و یک

است که اگر نسبت تعداد اعضای هیئت‌مدیره عضو کمیته حسابرسی (به جز اعضای

غیرموظف) به تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی کمتر از ۰/۵ باشد، بیانگر استقلال نسبی

است و مقدار این متغیر برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر است (روهانا و

همکاران^{۲۶}، ۲۰۱۴). عضو مستقل کمیته حسابرسی عضوی است که فاقد هرگونه رابطه یا

منافع مستقیم یا غیرمستقیم با سایرین است که بر تصمیم‌گیری مستقل وی اثرگذار باشد و

موجب جانبداری وی از منافع فرد یا گروه خاصی از سهامداران یا سایر ذی‌نفعان شود یا

سبب عدم رعایت منافع یکسان سهامداران گردد (منشور کمیته حسابرسی، ۱۳۹۱).

تخصص اعضای کمیته حسابرسی: تخصص اعضای کمیته حسابرسی، بیانگر تعداد اعضای کمیته حسابرسی است که در زمینه حسابداری، حسابرسی و مالی فعالیت دارند و دارای علم و دانش تخصصی هستند (روهانا و همکاران، ۲۰۱۴). فرد متخصص، فردی است که مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای داخلی یا معتبر بین‌المللی در امور مالی، حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد و سایر رشته‌های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی، همراه با توانایی تجزیه و تحلیل صورت‌ها و گزارش‌های مالی و کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی دارد (منشور کمیته حسابرسی، ۱۳۹۱).

متغیر وابسته

تأخیر در گزارش حسابرسی، متغیر وابسته این پژوهش است. تأخیر در گزارش حسابرسی به عنوان تعداد روزهایی تعریف شده است که بین پایان سال مالی و ارائه گزارش حسابرسی، فاصله می‌اندازند (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷). برای اندازه‌گیری این متغیر بر اساس پژوهش‌های جکی و تسوی (۱۹۹۹) و ساماها و خلیف (۲۰۱۷) از تفاوت جمع تعداد روزهای امضای گزارش حسابرسی و پایان سال مالی، به عنوان تأخیر در گزارش حسابرسی بهره برده شده است.

متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی این پژوهش، بر مبنای پژوهش‌های پیشین مرتبط با تأخیر در گزارش حسابرسی انتخاب شده‌اند و شامل اندازه، اهرم مالی و بازده دارایی‌ها است. اندازه شرکت: انتظار می‌رود افزایش اندازه شرکت، باعث افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی شود (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷). این متغیر از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها محاسبه شده است.

اهرم مالی: بالا بودن نسبت بدهی، احتمال ناتوانی شرکت در بازپرداخت بدهی و ایفای تعهدهای خود را افزایش می‌دهد. در چنین حالتی حساب‌برسان نگران این هستند که ممکن است شرکت مورد رسیدگی بدهی خود را کمتر از واقع نشان داده باشد. بنابراین حساب‌برسان برای کاستن میزان مسئولیت خود در مقابل دعاوی مطروحه احتمالی در آینده،

روش‌های حسابرسی را به گونه‌ای طراحی و اجرا می‌کنند که از میزان بدهی‌های ثبت شده از سوی شرکت‌ها اطمینان حاصل کنند. انجام این گونه اقدام‌ها از جانب حساب‌رسان، موجب طولانی شدن دوره زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ امضای گزارش حسابرسی و در نهایت باعث تأخیر در انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده، می‌شود (سلطانی^{۲۷}، ۲۰۰۲). این نسبت نیز از طریق تقسیم کل بدهی‌ها بر کل دارایی‌ها، محاسبه شده است.

بازدهی دارایی‌ها: شرکت‌های سودده، زودتر از شرکت‌های زیان‌ده، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می‌کنند و تأخیر کمتری دارند (فروست و همکاران^{۲۸}، ۱۹۹۴). این متغیر نیز به وسیله سود قبل از بهره و مالیات تقسیم بر میانگین کل دارایی‌ها محاسبه شده است.

همچنین بر اساس مطالب مطرح شده و پژوهش ساماها و خلیف (۲۰۱۷) می‌توان

الگوی پژوهش را به صورت رابطه ۳ تهیه نمود:

$$ARL_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 AudT_{it} + \alpha_2 AudO_{it} + \alpha_3 RRisk_{it} + \alpha_4 Remark_{it} + \alpha_5 OwC_{it} + \alpha_6 BSize_{it} + \alpha_7 Bind_{it} + \alpha_8 Indaud_{it} + \alpha_9 Audacc_{it} + \alpha_{10} Size_{it} + \alpha_{11} LEV_{it} + \alpha_{12} ROA_{it} + \epsilon_t \quad (3)$$

جامعه آماری و نمونه پژوهش

در این پژوهش کل جامعه مورد نظر انتخاب شده و سپس با اعمال محدودیت‌های زیر نمونه آماری مشخص شد. برای این منظور، ۵ معیار زیر در نظر گرفته شده و در صورتی که شرکتی کلیه معیارها را داشته باشد، به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده است.

شرکت قبل از سال ۱۳۹۰ در بورس پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۳۹۴ فعال باشد.

به دلیل ماهیت خاص فعالیت شرکت‌های هلدینگ، واسطه‌گری‌های مالی و شرکت‌های سرمایه‌گذاری و تفاوت قابل ملاحظه ماهیت آنها با شرکت‌های تولیدی و بازرگانی، شرکت برگزیده از صنایع یاد شده نباشد.

به‌لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی شرکت منتهی به انتهای اسفند باشد و در بازه

زمانی مورد مطالعه، تغییر سال مالی یا تغییر فعالیت نداشته باشد.

صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه شرکت‌ها در بازه زمانی مذکور به گونه‌ای کامل در وب‌گاه بورس اوراق بهادار موجود باشد.

معامله سهام آنها طی دوره پژوهش بیش از سه ماه در بورس اوراق بهادار تهران متوقف نشده باشد.

بر اساس معیارهای بالا، ۱۱۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شد.

ابزار تجزیه و تحلیل

در این پژوهش ابتدا با استفاده از نرم‌افزار اکسل و نرم‌افزار رهاورد نوین ۳، متغیرهای پژوهشی از روی داده‌های خام، آماده و سپس با استفاده از نرم‌افزار ای‌ویوز، اسپ‌اس‌اس و استاتا تجزیه و تحلیل نهایی انجام شده است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

در جدول شماره ۱ آماره‌های توصیفی مربوط به متغیرهای مورد مطالعه نشان داده شده است. لازم به ذکر است که تعداد مشاهده‌های مورد بررسی برای محاسبه متغیرهای وابسته، مستقل و کنترلی ذکر شده، ۵۷۵ سال-شرکت است.

جدول شماره ۱. آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
اندازه مؤسسه حسابداری	-	۱	۰	-
اظهار نظر مشروط حسابرسان	-	۱	۰	-
ریسک گزارش دهی	۰/۴۹۲	۰/۹۴۳	۰/۰۵۳	۰/۱۹۵
تعداد بندهای گزارش حسابداری	۱۲/۶۹۸	۲۷	۳	۳/۷۳۴
تمرکز مالکیت	۰/۳۵۶	۰/۹۸۹	۰/۰۰۶	۰/۲۱۲
اندازه هیئت مدیره	۵/۰۲۴	۷	۵	۰/۲۱۹
استقلال هیئت مدیره	۰/۶۶۸	۱	۰	۰/۱۸۸
استقلال کمیته حسابداری	-	۱	۰	-
تخصیص اعضای کمیته حسابداری	۲/۲۵۵	۴	۰	۰/۸۳۰
تأخیر در گزارش حسابداری	۸۴/۸۴۰	۲۲۰	۱۹	۲۸/۹۹۰

نام متغیر	میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
اندازه شرکت	۱۳/۷۱۱	۱۸/۴۲۷	۱۰/۶۱۶	۱/۴۱۸
اهرم مالی	۰/۶۲۴	۱/۵۶۵	۰/۰۹۰	۰/۲۱۷
بازده دارایی‌ها	۰/۱۲۸	۰/۶۳۰	-۰/۲۳۸	۰/۱۲۲

لازم به ذکر است که با توجه به اسمی بودن متغیرهای اندازه مؤسسه حسابرسی، اظهارنظر مشروط حسابررس و استقلال کمیته حسابرسی، میانگین و انحراف معیار آن قابل محاسبه نبوده و لذا ارائه نشده است.

افزون بر آن، در میان متغیرهای مستقل، تعداد بندهای گزارش حسابرسی بیشترین میانگین انحراف معیار را به خود اختصاص داده است. تأخیر در گزارش حسابرسی نیز با میانگینی برابر با ۸۴/۸۴۰۴ نشانگر آن است که به گونه متوسط، از انتهای سال مالی تا تهیه گزارش حسابرسی، در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، ۸۵ روز به طول می‌انجامد. همچنین در میان متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت بیشترین میانگین و انحراف معیار را به خود اختصاص داده است. میانگین اهرم مالی (۰/۶۲) نیز نشان می‌دهد که بدهی شرکت‌ها به گونه متوسط بیش از نصف دارایی‌های شرکت‌ها بوده که بیان‌گر میزان به نسبت بالای اهرم مالی در شرکت‌های نمونه است.

بررسی ایستایی (پایایی) متغیرهای پژوهش

بر اساس آزمون ریشه واحد از نوع آزمون هادری، چنانچه معناداری آماره آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد، متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی پژوهش در دوره پژوهش پایا هستند. یافته‌های حاصل از بررسی پایایی متغیرهای پژوهش با استفاده از این آزمون در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

جدول شماره ۲. یافته‌های حاصل از آزمون هادری

نام متغیر	آماره آزمون	معناداری
اندازه مؤسسه حسابرسی	۵/۲۴۴	۰/۰۰۰
اظهارنظر مشروط حسابررس	۹/۸۴۵	۰/۰۰۰
ریسک گزارش‌دهی	۱۶/۶۶۷	۰/۰۰۰
تعداد بندهای گزارش حسابرسی	۱۶/۸۷۶	۰/۰۰۰

معناداری	آماره آزمون	نام متغیر
۰/۰۰۰	۱۴/۸۸۸	تمرکز مالکیت
۰/۰۰۰	۱۹/۰۹۹	اندازه هیئت مدیره
۰/۰۰۰	۱۴/۹۱۲	استقلال هیئت مدیره
۰/۰۴۶۸	۱/۶۷۷	استقلال کمیته حسابرسی
۰/۰۰۰	۶/۰۳۳	تخصص اعضای کمیته حسابرسی
۰/۰۰۰	۱۵/۳۸۰	تأخیر در گزارش حسابرسی
۰/۰۰۰	۱۷/۹۲۹	اندازه شرکت
۰/۰۰۰	۱۸/۳۸۶	اهرم مالی
۰/۰۰۰	۱۴/۱۶۴	بازده دارایی‌ها

با توجه به یافته‌های جدول شماره ۲، سطح معناداری در آزمون ریشه واحد هادری برای تمام متغیرها کوچک‌تر از ۰/۰۵ است که نشان می‌دهد متغیرهای پژوهش پایا هستند. این بدان معنا است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف، ثابت است. در نتیجه، شرکت‌های مورد بررسی تغییرهای ساختاری نداشته‌اند و استفاده از این متغیرها در الگو باعث به وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

بررسی هم خطی

زمانی که در داده‌های مورد مطالعه بین متغیرهای مستقل مشکل هم خطی وجود داشته باشد، یافته‌ها قابل اتکا نبوده و نمی‌توان از رگرسیون خطی چند متغیره استفاده کرد. برای بررسی مشکل هم خطی چند گانه در این پژوهش از عامل تورم واریانس و تلرانس استفاده شد. زمانی که عامل تورم واریانس کوچک‌تر از ۵ و عامل تلرانس کوچک‌تر از ۱ باشد، نشان دهنده عدم وجود هم خطی در داده‌ها است (خواجوی و ممتازیان، ۱۳۹۳). جدول شماره ۳ یافته‌های این آزمون را نشان می‌دهد.

با توجه به یافته‌ها، در همه موارد عامل تورم واریانس کوچک‌تر از ۵ و عامل تلرانس نیز کوچک‌تر از ۱ است، در نتیجه هم خطی در داده‌ها وجود ندارد.

جدول شماره ۳. یافته‌های مربوط به بررسی هم‌خطی بین متغیرها

متغیر	VIF	TOLERANCE
اندازه مؤسسه حسابرسی	۱/۳۴۰	۰/۷۴۶
اظهارنظر مشروط حسابرسی	۱/۶۱۶	۰/۶۱۹
ریسک گزارش دهی	۱/۱۱۹	۰/۸۹۴
تعداد بندهای گزارش حسابرسی	۱/۷۲۳	۰/۵۸۰
تمرکز مالکیت	۱/۲۲۰	۰/۸۲۰
اندازه هیئت مدیره	۱/۰۷۴	۰/۹۳۱
استقلال هیئت مدیره	۱/۲۱۱	۰/۸۲۶
استقلال کمیته حسابرسی	۱/۱۰۱	۰/۹۰۸
تخصیص اعضای کمیته حسابرسی	۱/۱۸۳	۰/۸۴۵
اندازه شرکت	۱/۳۴۴	۰/۷۴۴
اهرم مالی	۱/۳۵۷	۰/۷۳۷
بازده دارایی‌ها	۱/۱۲۴	۰/۸۹۰

بررسی واریانس ناهمسانی

در این پژوهش برای بررسی واریانس ناهمسانی از آزمون وایت استفاده شد. جدول شماره ۴ یافته‌های این بخش را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۴. یافته‌های مربوط به بررسی واریانس ناهمسانی بین متغیرها

آماره F	۱/۵۱۲
معناداری	۰/۱۹۶

یافته‌ها نشان داد که میزان احتمال آماره ذکر شده بیشتر از ۰/۰۵ بوده و در نتیجه، الگوی پژوهش، مشکل واریانس ناهمسانی ندارد.

آزمون انتخاب الگو

یافته‌های حاصل از برآورد الگوی رگرسیون مناسب، در جدول شماره ۵ ارائه شده است.

جدول شماره ۵. یافته‌های مربوط به انتخاب الگوی مربوط به آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	آزمون	آماره آزمون	معناداری
الگوی پژوهش	آزمون چاو	۶/۳۸۵	۰/۰۰۰
	آزمون هاسمن	۳۰/۰۸۶	۰/۰۰۲

با توجه به یافته‌های ارائه شده در جدول شماره ۵ و از آنجا که سطح معناداری آزمون چاو و هاسمن کمتر از ۰/۰۵ است، برای آزمون فرضیه پژوهش می‌توان از الگوی اثرهای ثابت استفاده کرد.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

جدول شماره ۶، یافته‌های مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۶. یافته‌های تخمین الگوهای رگرسیون مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش

متغیر وابسته: تأخیر در گزارش حسابداری		
متغیرها	ضریب	آماره t
اندازه مؤسسه حسابداری	۱۷/۹۵۲	۵/۵۳۰
اظهار نظر مشروط حسابرس	۷/۸۸۴	۳/۶۷۰
ریسک گزارش دهی	۱۵/۸۹۶	۴/۳۶۹
تعداد بندهای گزارش حسابداری	۱۷/۰۴۵	۴/۸۰۱
تمرکز مالکیت	-۱۹/۳۶۰	-۶/۷۷۸
اندازه هیئت مدیره	۵/۳۶۷	۳/۰۰۲
استقلال هیئت مدیره	-۲/۵۷۲	-۱/۱۸۵
استقلال کمیته حسابداری	۱/۴۱۲	۰/۸۰۳
تخصص اعضای کمیته حسابداری	-۷/۰۱۷	-۳/۴۰۳
اندازه شرکت	۱/۸۸۱	۰/۹۰۷
اهرم مالی	۱۱/۸۳۳	۴/۰۱۰
بازده دارایی‌ها	۲/۰۴۲	۱/۰۰۲
مقدار ثابت	-۲۸/۰۴۵	-۰/۴۹۹
ضریب تعیین	۰/۸۴۱	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۷۹۵	
آماره F	۱۳/۲۹۶	
معناداری آماره F	۰/۰۰۰	
دوربین - واتسون	۱/۹۲۱	

یافته‌های پژوهشی حاصل حاکی از آن است که بین ویژگی‌های اندازه مؤسسه حسابداری، اظهار نظر مشروط حسابرس، ریسک گزارش دهی، تعداد بندهای گزارش

حسابرسی و اندازه هیئت‌مدیره با تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بدین معنا که با افزایش اندازه مؤسسه حسابرسی، اظهارنظر مشروط حسابرس، ریسک گزارش‌دهی، تعداد بندهای گزارش حسابرسی و اندازه هیئت‌مدیره، تأخیر در گزارش حسابرسی افزایش می‌یابد.

همچنین، بین تمرکز مالکیت و تخصص اعضای کمیته حسابرسی با تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. بدین معنا که با افزایش بین تمرکز مالکیت و تخصص اعضای کمیته حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد.

در فرضیه اول به بررسی رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی پرداخته شد. یافته‌ها نشان داد که با افزایش اندازه مؤسسه، تأخیر در گزارش حسابرسی افزایش می‌یابد. در زمینه اندازه مؤسسه حسابرسی می‌توان دریافت که با استفاده از مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ در برنامه حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی بیشتر می‌شود. این مسئله، بنا به عقیده **بامبر و شودریک (۱۹۹۳)** می‌تواند ناشی از ساختار حسابرسی و توجه و دقت بیشتر مؤسسه‌های بزرگ باشد که موجب تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، می‌شود. در نتیجه، مؤسسه‌های حسابداری بزرگ دقت و توجه بیشتری در برنامه حسابرسی دارند که این امر، موجب تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود.

در فرضیه دوم، رابطه بین اظهارنظر مشروط و تأخیر در گزارش حسابرسی آزمون شد. بر اساس یافته‌ها، اظهارنظر مشروط حسابرس و تأخیر در گزارش حسابرسی نیز دارای ارتباط معنادار و مثبت هستند و با ارائه نظر مشروط توسط حسابرس، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بیشتر می‌شود. این مسئله ناشی از بررسی محدودیت‌ها، ناهنجاری‌ها و قیود توسط حسابرسان است که با صرف زمان، گزارش را با تأخیر مواجه می‌سازد.

بر اساس یافته‌های فرضیه سوم پژوهش، تأخیر در گزارش حسابرسی با ریسک گزارش‌دهی نیز افزایش می‌یابد. ریسک گزارش‌دهی به صورت نسبت موجودی کالا و بدهی‌ها به کل دارایی‌ها تعریف شده است که در صورت بالا بودن این نسبت، حسابرس با

دشواری‌های بیشتری در بررسی آن‌ها مواجه می‌شود که با توجه به ماهیت آنها، در گزارش حسابرسی تأخیر ایجاد می‌کند.

در فرضیه چهارم، مشاهده شد که با افزایش تعداد بندهای گزارش حسابرسی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی افزایش می‌یابد که ناشی از پیچیدگی و یا وجود ایرادهای عمده در حسابرسی است و بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، مؤثر است. افزون بر آن، این موضوع می‌تواند ناشی از آن باشد که ازدیاد تعداد بندهای گزارش حسابرسی یک خبر بد تلقی شده و مدیر از انتشار گزارش حسابرسی امتناع می‌ورزد.

بر اساس یافته‌های پژوهش در فرضیه پنجم، بین تمرکز مالکیت و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. بدین معنا که با افزایش تمرکز مالکیت، تأخیر در گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد. این موضوع بدین خاطر است که با افزایش تمرکز مالکیت، سرمایه‌گذارانی که مالک درصد کوچکی از سهام هستند، قدرت بیشتری برای نفوذ در تصمیم‌های مدیریت خواهند داشت و تضادهای احتمالی کاهش یافته و گزارش حسابرسی با سرعت بیشتری تهیه می‌شود.

بر اساس یافته‌های فرضیه ششم، اندازه هیئت‌مدیره دارای ارتباط مثبت با تأخیر در گزارش حسابرسی است. در این زمینه، دو دیدگاه مطرح شد که بر اساس دیدگاه اول افزایش اندازه هیئت‌مدیره موجب کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. بر اساس دیدگاه دوم نیز کاهش اندازه هیئت‌مدیره موجب کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. مطابق با یافته‌های پژوهش، با افزایش اندازه هیئت‌مدیره، تأخیر در گزارش حسابرسی بیشتر می‌شود که این مسئله می‌تواند ناشی از زمان‌بر بودن تبادل افکار بین اعضای هیئت‌مدیره و انعطاف‌پذیری نامناسب در تصمیم‌گیری باشد.

فرضیه هفتم پژوهش به بررسی ارتباط استقلال هیئت‌مدیره و تأخیر در گزارش حسابرسی پرداخت. در این بخش نیز یافته‌ها نشان داد که بین استقلال هیئت‌مدیره و تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه معناداری وجود ندارد. البته، این انتظار وجود داشت که با

افزایش استقلال هیئت مدیره، تأخیر در گزارش حسابرسی کاهش یابد. این مسئله نیز می‌تواند ناشی از تفاوت در سطح اثرگذاری بر عملکرد شرکت توسط اعضای هیئت مدیره باشد.

بر اساس یافته‌های پژوهش، در فرضیه هشتم مشاهده شد بین تخصص اعضای کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه منفی و معنادار وجود دارد. بدین معنا که با افزایش تخصص اعضای کمیته حسابرسی، مشکل‌های موجود در فرایند گزارش‌دهی مالی شناسایی شده و مدت زمان کمتری صرف تهیه گزارش حسابرسی خواهد شد.

در فرضیه نهم به بررسی رابطه استقلال کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی پرداخته شد که بنا بر یافته‌ها، این رابطه معنادار نیست. این انتظار وجود داشت که با افزایش استقلال کمیته حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی کاهش یابد، زیرا اقدام‌های کمیته حسابرسی با استقلال بیشتر، به احتمال فراوان در راستای کاهش زمان صرف شده برای صدور گزارش حسابرسی است که البته این مورد ممکن است تحت تأثیر شرایط حاکم بر کشور باشد و باعث شود که این رابطه معنادار نباشد.

استحکام نتایج

بر اساس یافته‌های پژوهش، موارد حاصل از بررسی خودهمبستگی جمله‌های خطا با استفاده از آماره دورین واتسون نشان‌دهنده نبود خطای خودهمبستگی است. همچنین، مقدار آماره F و سطح معناداری مربوط به این آماره، بیانگر این است که فرضیه معنادار نبودن کل الگو (صفر بودن تمام ضرایب) رد می‌شود و الگوی رگرسیون برآورده شده در کل معنادار است. از سوی دیگر، بررسی ضریب تعیین تعدیل شده متغیرهای مورد بررسی نیز نشان داد که حداکثر ۷۹ درصد از تغییرهای تأخیر در گزارش حسابرسی را می‌توان با استفاده از متغیرهای مورد بررسی، تبیین کرد.

افزون بر موارد ذکر شده، بررسی متغیرهای کنترلی نیز نشان از آن دارد که تأثیر اهرم مالی بر تأخیر در گزارش حسابرسی مثبت و معنادار است و با افزایش میزان اهرم مالی

شرکت، گزارش حسابرسی با تأخیر بیشتری همراه است، اما رابطه اندازه شرکت و بازده دارایی‌ها با تأخیر در گزارش حسابرسی، معنادار نیست.

بررسی اجمالی یافته‌های پژوهش در جدول شماره ۷ آورده شده است.

متغیر	رابطه معناداری	جهت رابطه
اندازه مؤسسه حسابرسی	معنادار	مثبت
اظهارنظر مشروط حسابرس	معنادار	مثبت
ریسک گزارش دهی	معنادار	مثبت
تعداد بندهای گزارش حسابرسی	معنادار	مثبت
تمرکز مالکیت	معنادار	منفی
اندازه هیئت مدیره	معنادار	مثبت
استقلال هیئت مدیره	غیر معنادار	منفی
استقلال کمیته حسابرسی	غیر معنادار	مثبت
تخصص اعضای کمیته حسابرسی	معنادار	منفی
اندازه شرکت	غیر معنادار	مثبت
اهرم مالی	معنادار	مثبت
بازده دارایی‌ها	غیر معنادار	مثبت

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش، به بررسی تأثیر سه دسته از عوامل مرتبط با حسابرس مستقل (اندازه حسابرس، نوع اظهارنظر حسابرس، ریسک گزارش دهی و تعداد بندهای گزارش حسابرسی) مرتبط با راهبری شرکتی (تمرکز مالکیت، اندازه هیئت مدیره و استقلال هیئت مدیره) و مرتبط با کمیته حسابرسی (استقلال کمیته حسابرسی و تخصص اعضای کمیته حسابرسی) بر تأخیر در گزارش حسابرسی پرداخته شد.

یافته‌های آزمون تجربی نشان داد که بین ویژگی‌های اندازه مؤسسه حسابرسی، اظهارنظر مشروط حسابرس، ریسک گزارش دهی، تعداد بندهای گزارش حسابرسی و اندازه هیئت مدیره با تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه مثبت و معنادار و بین تمرکز مالکیت و تخصص اعضای کمیته حسابرسی با تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه منفی و

معناداری وجود دارد. همچنین، رابطه استقلال هیئت مدیره و استقلال کمیته حسابرسی با تأخیر در گزارش حسابرسی معنادار نیست.

یافته‌های فرضیه اول پژوهش که به بررسی رابطه اندازه مؤسسه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی می‌پردازد، همسو با یافته‌های جگی و تسوی (۱۹۹۹) و ساماها و خلیف (۲۰۱۷) و در مقابل یافته‌های پورحیدری و همکاران (۱۳۹۴) و لونتیس و همکاران (۲۰۰۵) است.

بر اساس یافته‌های فرضیه دوم، اظهارنظر مشروط حسابرس و تأخیر در گزارش حسابرسی نیز دارای ارتباط معنادار و مثبت هستند. یافته‌های این بخش از پژوهش، همسو با یافته‌های ساماها و خلیف (۲۰۱۷) است.

یافته‌های فرضیه سوم پژوهش که به بررسی تأخیر در گزارش حسابرسی با ریسک گزارش دهی پرداخت نیز در راستای یافته‌های ساماها و خلیف (۲۰۱۷) است.

در فرضیه چهارم، مشاهده شد که با افزایش تعداد بندهای گزارش حسابرسی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی افزایش می‌یابد. یافته‌های این بخش از پژوهش همسو با یافته‌های واعظ و احمدی (۱۳۹۳) و ساماها و خلیف (۲۰۱۷) است.

در فرضیه پنجم مشاهده شد که بین تمرکز مالکیت و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. یافته‌های این بخش همسو با دیدگاه‌های جگی و تسوی (۱۹۹۹)؛ لونتیس و همکاران (۲۰۰۵)؛ حبیب و بهوئیان (۲۰۱۱) و عقیقی (۲۰۰۹) و مطابق با یافته‌های ساماها و خلیف (۲۰۱۷) است.

بر اساس یافته‌های فرضیه ششم، اندازه هیئت مدیره دارای ارتباط مثبت با تأخیر در گزارش حسابرسی است. این مسئله همسو با دیدگاه آرکی و وازکوئز (۲۰۰۵) و در مقابل دیدگاه هیدالگو و همکاران (۲۰۱۰) و همچنین، بر خلاف یافته‌های ساماها و خلیف (۲۰۱۷) است.

یافته‌های فرضیه هفتم پژوهش نشان داد که بین استقلال هیئت مدیره و تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه معناداری وجود ندارد. البته، این انتظار وجود داشت که با افزایش استقلال هیئت مدیره، تأخیر در گزارش حسابرسی کاهش یابد. این مسئله نیز می‌تواند ناشی از تفاوت در سطح اثرگذاری بر عملکرد شرکت توسط اعضای هیئت مدیره باشد. یافته‌های این بخش از پژوهش، همسو با یافته‌های ساماها و خلیف (۲۰۱۷) است.

یافته‌های فرضیه هشتم پژوهش نشان داد که بین تخصص اعضای کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه منفی و معنادار وجود دارد. یافته‌های این بخش از پژوهش همسو با یافته‌های درورده و همکاران (۱۳۹۵) سولتانا و همکاران (۲۰۱۴) و ساماها و خلیف (۲۰۱۷) است.

همچنین، بر اساس یافته‌های پژوهش در فرضیه نهم، رابطه استقلال کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی نیز معنادار نیست.

این پژوهش نیز مانند سایر پژوهش‌ها دارای محدودیت‌هایی است که محدود بودن تعداد نمونه مورد بررسی و حذف شرکت‌های واسطه‌گری و هلدینگ به دلیل تفاوت آن با سایر شرکت‌ها، از این دست عوامل است.

با توجه به یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها به نقش با اهمیت به هنگام بودن گزارش حسابرسی در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، کیفیت گزارش‌های مالی و مربوط بودن اطلاعات توجه نموده و با استفاده از یافته‌های پژوهش در راستای کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، زمان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را کاهش دهند. به پژوهشگران آتی نیز توصیه می‌شود تا به بررسی ارتباط عواملی مانند پایداری مدیران به اخلاق حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت، نوع صنعت و ریسک سقوط سهام با تأخیر در گزارش حسابرسی بپردازند و با افزایش عوامل مؤثر، درک بهتری از موضوع کسب نموده و در راستای کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تلاش نمایند.

یادداشت‌ها

1. Owusu-Ansah and Leventis
2. Samaha and Khlif
3. Carslaw and Kaplan
4. Leventis

- | | |
|------------------------------|-------------------------|
| 5. Ettredge | 6. Afify |
| 7. Wermert | 8. Bamber |
| 9. Jaggi and Tsui | 10. Spathis |
| 11. Raffournier | 12. Habib and Bhuiyan |
| 13. Hidalgo | 14. Arcay and Vazquez |
| 15. Mohamad-Nor | 16. Fama and Jensen |
| 17. Samaha and Dahawy | 18. The Blue Ribbon |
| 19. McMullen and Raghunandan | 20. Soltana |
| 21. Mande and Son | 22. Alkhatib and Marjib |
| 23. Dao and Pham | 24. Lee |
| 25. Chen and Dhiensiri | 26. Rohana |
| 27. Soltani | 28. Frost |

منابع

- بدری، احمد؛ علی‌خانی، حسین. (۱۳۸۵). عوامل مؤثر در تأخیر انتشار گزارش‌های حسابرسی با تجزیه فرایند به CCT به FCT، پیام مدیریت، شماره ۲۱ و ۲۲، صص. ۸۳-۱۱۸.
- بنی‌مهد، بهمن؛ بهاری، امیر. (۱۳۹۳). رابطه بین تعداد بندهای حسابرسی و مدت تصدی مدیر عامل با ارائه به موقع صورت‌های مالی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳(۱۲)، صص. ۵۳-۶۲.
- پورحیدری، امید؛ برهانی‌نژاد، سعیده؛ محمدرضاخانی، وحید. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، ۱۴(۵۸)، صص. ۸۵-۱۰۴.
- حاجیها، زهره؛ رفیعی؛ آزاده. (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۶(۲۴)، صص. ۱۳۷-۱۲۱.
- حاجیها، زهره؛ رجب‌دُری، حسین. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر سطح نگهداری وجه نقد. دانش حسابداری، ۸(۲)، صص. ۶۳-۸۳.
- خواجوی شکراله؛ ممتازیان، علیرضا. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر کیفیت افشای اطلاعات مالی بر بازده جاری و آتی سهام. دانش حسابداری مالی، ۱(۱)، صص. ۹-۲۷.
- درورده، محبوبه؛ محمدی، مرتضی؛ قاسمی، قاسم. (۱۳۹۵). رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی. چهارمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران، دانشگاه شهید بهشتی.
- راسخی، محمد؛ آراد، حامد. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان حق‌الزحمه حسابرسی با تأخیر ارائه گزارش حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، ۳(۲۰)، صص. ۱۶۹-۱۸۵.

رضایی دولت آبادی، حسین؛ امیری عقدایی، سید فتح‌الله؛ رفعت، بتول؛ ایزدی، فاطمه. (۱۳۹۳ ب). تأثیرپذیری رابطه ساختار سرمایه و عملکرد مالی شرکت‌ها از رقابت بازار محصول و نوع استراتژی کسب و کار شرکت‌ها. راهبرد مدیریت مالی، ۲(۱)، صص. ۵۸-۳۹.

رضایی دولت آبادی، حسین؛ حیدری، حسن؛ و حمیدرضا؛ بوستانی، کریمی، صادق. (۱۳۹۳ الف). بررسی عوامل تأثیرگذار بر تأخیر انتشار صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مالی، ۶(۲۱)، صص. ۸۲-۵۱.

سجادی، سیدحسین؛ حاجی‌زاده، سعید؛ قربانی، رامین. (۱۳۹۱). تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر تأخیر در زمان ارائه گزارش حسابرسی. فصلنامه نظریه‌های نوین حسابداری، ۴(۴)، صص. ۲۸-۵.

صالحی، مهدی؛ اورادی، جواد؛ و سالاری‌فورگ، زینب. (۱۳۹۵). تأثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تأخیر گزارش حسابرسی. دانش حسابداری، ۷(۲۶)، صص. ۸۳-۵۹.

محمدیان، مهدیه. (۱۳۹۲). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد.

منشور کمیته حسابرسی. (۱۳۹۱). سازمان بورس اوراق بهادار تهران.

مهدوی، غلامحسین؛ حسینی‌نیا، سمیه. (۱۳۹۴). بررسی اثربخشی کیفیت حسابرسی بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، ۶(۲۱)، صص. ۳۰-۷.

واعظ، سیدعلی؛ احمدی، وریا. (۱۳۹۳). تأثیر حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و تعداد بند اظهارنظر حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی. حسابرسی نظریه و عمل، ۱(۲)، صص. ۲۱-۱.

Afify, H. (2009). Determinants of audit report lag: Does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt. *Journal of Applied Accounting Research*, 10(1), 56-86.

Alkhatib, K., Marji, Q. (2012). Audit reports timeliness: Empirical evidence from Jordan. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 62, 1342-1349.

Arcay, M., Vazquez, M. (2005). Corporate characteristics, governance rules and the extent of voluntary disclosure in Spain. *Advances in Accounting*, 21, 299-331.

Badri, A., Ali-Khani, H. (2006). Effective factors in delaying the publication of audit reports by decomposing the process into the CCT to the FCT. *Message of Management*, 21(22), 83-118 [In Persian].

Bamber, E.M., Bamber, L.S., Schoderbek, M.P. (1993). Audit structure and other determinants of audit reporting: An empirical analysis. *Journal of Practice and Theory*, 12(1), 1-23.

- Banimahd, B., Bahari, A. (2014). Relationship between number of audit paragraphs and CEO tenure with financial statements timeliness. *Management Accounting and Audit Knowledge*, 3(12), 53-62 [In Persian].
- Blue Ribbon Committee (BRC) (1999). Report and recommendation of the blue ribbon commission on improving the effectiveness of corporate audit committees. NY: New York stock exchange and national association of securities dealers.
- Carslaw, C.A., Kaplan, S.E. (1991). An examination of audit delay: Further evidence from New Zealand. *Accounting and Business Research*, 22, 21-32.
- Charter of the Audit Committee of Public joint stock companies. (2012). Tehran Stock Exchange [In Persian].
- Chen, J., Dhiensiri, N. (2009). Determinants of dividend policy: The evidence New Zealand. *International Research Journal of Finance and Economic*, 34, 18-28.
- Pham, T., Dao, M. (2014). Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal*, 29(6), 490-512.
- Doverdeh, M., Mohammadi, M., Ghasemi, Gh. (2016). Relationship between audit committee characteristics and auditor report delay. *Fourth International Conference on Applied Research in Management and Accounting*, Tehran, Shahid Beheshti University [In Persian].
- Ettredge, M.L., Li, C., Sun, L. (2006). The impact of SOX Section 404 internal control quality assessment on audit delay in the SOX era. *Journal of Practice and Theory*, 25(1), 1-23.
- Fama, E., Jensen, M.C. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics*, 26, 301-325.
- Frost, C.A., Pownall, G. (1994). Accounting disclosure practice in the United State and the United Kingdom. *Journal of Accounting Research*, 32(1), 75-85.
- Habib, A., Bhuiyan, M.B. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20, 32-44.
- Hajiha, Z., Rafiee, A. (2014). Effect of quality of internal audit performance on the presence of independent audit report. *Financial Accounting and Audit Research*, 6(24), 121-137 [In Persian].
- Hajiha, Z., Rajabdorri, H. (2017). The investigation of effect of audit committee quality on level of cash holdings. *Journal of Accounting Knowledge*, 8(2), 63-83 [In Persian].
- Hidalgo, R., García-Meca, E., Martínez, I. (2010). Corporate governance and intellectual capital disclosure. *Journal of Business Ethics*, DOI 10.1007/s10551-010-0692-x. (1 December 2010), 1-13.
- Jaggi, B., Tsui, J. (1999). Determinants of audit report lag: Further evidence from Hong Kong. *Accounting and Business Research*, 30(1), 17-28.

- Khajavi, Sh., Momtazian, A. (2013). Investigating the effect of disclosure of financial information on stock and future stock returns. *Financial Journal of Accounting Knowledge*, 1(1), 9-27 [In Persian].
- Leventis, S., Weetman, P., Caramanis, C. (2005). Determinants of audit report lag: Some evidence from the Athens stock exchange. *International Journal of Auditing*, 9(1), 45-58.
- Mahdavi, Gh., Hosseininia, S. (2015). Investigating the effectiveness of audit quality on delay in submitting audit report of companies accepted in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Knowledge*, 6(21), 7-30 [In Persian].
- Mande, V., Son, M. (2011). Do audit delays affect client retention? *Managerial Auditing Journal*, 26(1), 32-50.
- McMullen, D., Raghunandan, K. (1996). Enhancing audit committee effectiveness. *Journal of Accountancy*, 182(2), 7-81.
- Mohammadian, M. (2012). Identification and ranking of effective factors on the audit report lag, *Master's Thesis*, Islamic Azad University, Yazd branch [In Persian].
- Mohamad-Nor, N., Shafie, R., Wan-Hussin, W. (2010). Corporate governance and audit report lag in Malaysia. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 6(2), 57-84.
- Owusu-Ansah, S., Leventis, S. (2006). Timeliness of corporate annual financial reporting in Greece. *European Accounting Review*, 15(2), 273-287.
- Pourheidari, O., Borhani nejad, S., MohammadReza Khani, V. (2015). Investigating the effect of audit quality on the timeliness of the audit report in the companies accepted in Tehran Stock Exchange. *Audit Knowledge*, 14(58), 85-104 [In Persian].
- Raffournier, B. (1995). The determinants of voluntary financial disclosure by Swiss listed companies. *European Accounting Review*, 4(2), 261-280.
- Rasekhi, M., Arad, H. (2017). Investigating the relationship between auditor's fee and delay in submitting audit report in Tehran Stock Exchange. *New Research in Management and Accounting*, 20, 169-185 [In Persian].
- Rezai-Dolet-Abadi, H., Heidari, H., Bustani, H., Karimi, S. (2014 a). Investigating the factors affecting the delay of the annual financial statements audited by companies accepted in Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting*, 6(21), 51-82 [In Persian].
- Rezaie-Dolet Abadi, H., Amiri, F., Rafat, B., Izadi, F. (2014 b). Influencing the relationship between capital structure and corporate financial performance on product market competitiveness and the type of business strategy of companies, *Financial Management Strategy*, 2(1), 39-58 [In Persian].

- Rohana, O., Farhana, I., Siti Maznah, M., Nooraslinda, A. (2014). Influence of audit committee characteristics on voluntary ethics disclosure. *Social and Behavioral Sciences*, 145, 330-342.
- Sajjadi, H., Hajizadeh, S., Ghorbani, R. (2012). Effect of corporate governance mechanisms on delay at the time of presentation of the audit report. *Quarterly Journal of New Accounting Theory*, 4(4), 5-28 [In Persian].
- Salehi, M., Oradi, J., Salariforg, Z. (2016). The impact of the audit committee and its features on the delay of audit report. *Journal of Accounting Knowledge*, 7(26), 59-83 [In Persian].
- Samaha, K., Dahawy, K. (2011). An empirical analysis of corporate governance structures and voluntary corporate disclosure in volatile capital markets: The Egyptian experience. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 7(1), 61-93.
- Samaha, K., Khlif, H. (2017). Audit-related attributes, regulatory reforms and timely disclosure: Further evidence from an emerging market. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 151(2), 1-32.
- Soltana, N., Harjinder, S., Vander, Z. (2014). Audit committee characteristics and audit report lag. *International Journal of Auditing*, 19, 57-130.
- Soltani, B. (2002). Timeliness of corporate and audit reporting: Some empirical evidence in the French context. *The International Journal of Accounting*, 3, 215-246.
- Spathis, C.T. (2003). Audit qualification, firm litigation, and financial information: an empirical analysis in Greece. *International Journal of Auditing*, 7(1), 1-15.
- Vaez, A., Ahmadi, V. (2014). The effect of unusual audit fees and the number of audit opinion comments on delays in the presentation of audit reports. *Audit Theory and Practice*, 1(2), 1-21 [In Persian].
- Wermert, J.G., Dodd, J.L., Doucet, T.A. (1997). An empirical examination of audit reporting lag using client and cycle firm cycle times.